



# Changement de normes : la stabilité des choix comptables

Samira Demaria

## ► To cite this version:

Samira Demaria. Changement de normes : la stabilité des choix comptables. 29ème Congrès de l'AFC, May 2008, Cergy-Pontoise, France. halshs-00360983

**HAL Id: halshs-00360983**

**<https://shs.hal.science/halshs-00360983>**

Submitted on 12 Feb 2009

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Changement de normes : la stabilité des choix comptables

Samira DEMARIA  
Université de Nice Sophia Antipolis  
Laboratoire : GREDEG UMR CNRS 6227  
250, rue Albert Einstein 06560 Valbonne  
[demaria@gredeg.cnrs.fr](mailto:demaria@gredeg.cnrs.fr)

## Résumé :

L'article proposé vise à comprendre les différents facteurs qui ont pu influencer les choix comptables effectués par les groupes français lors de la première adoption des normes comptables IAS/IFRS. Afin d'appréhender au mieux le processus de choix comptables, deux théories explicatives ont été retenues : la théorie des conventions qui analyse la comptabilité au regard des conventions sous jacentes dans la communauté, et la théorie néo-institutionnelle qui se penche sur les relations entre la firme et son environnement institutionnel.

L'article met en avant deux modes de collecte des données : un questionnaire en ligne et des entretiens semi-directifs auprès des responsables de la migration vers les IFRS au sein des groupes français. Les résultats sont présentés selon trois axes principaux, d'abord la mise en exergue des pressions institutionnelles subies par les groupes, puis la constatation de la stabilité des choix d'options comptables et enfin les difficultés de prise de décision en période de changement normatif.

**Mots clés** : normes IAS/IFRS, transition, choix d'options comptables, théorie des conventions, théorie néo-institutionnelle.

## Abstract:

*The paper aims to understand factors that influenced accounting choices made by French groups during the first time adoption of international standards. To understand the accounting choices process we used two theories: the conventional theory which analyze accounting from the view of conventions and the neo-institutional theory which focus on the relations between groups and the institutional environment.*

*The research used two methods for collecting data: a web survey and semi structured interview with managers in charge of the first time application of IFRS. Results following three ways. First we show that French groups suffer institutional pressures. Then we notice a certain stability of choices. And lastly we underline the difficulty of the decision process on a changing period.*

**Keywords:** *IAS/IFRS standards, first time adoption, accounting choices conventional theory, neo-institutional theory.*

# Changement de normes : la stabilité des choix comptables

## INTRODUCTION

La mondialisation et la globalisation des marchés économiques mondiaux ont créé le besoin de comparer les différentes firmes quelque soit leur nationalité. Or, le seul outil de comparaison dont nous disposons est la mesure comptable. L'harmonisation des pratiques comptables est donc devenue une priorité mondiale. À l'échelle européenne, cet impératif s'est traduit par l'adoption obligatoire du même jeu de normes comptables internationales pour tous les groupes cotés sur un marché financier. L'Union Européenne impose depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 la publication de comptes consolidés conformes au référentiel IAS/IFRS. Cette obligation constitue un changement profond de la conception et de la pratique de la comptabilité dans un pays comme la France. Ainsi, la vision patrimoniale et fiscaliste française est confrontée à la conception anglo-saxonne où la valeur économique prime et l'information est destinée à être utile au marché financier (BERTONI et DEROSA (2005), ERNST & YOUNG (2005a)).

Au-delà de l'application *stricto sensu* des normes comptables internationales, les groupes ont dû faire des choix d'options comptables. En effet, le référentiel IAS/IFRS laisse dans certains cas la possibilité de choisir entre deux traitements alternatifs pour une même opération économique. La problématique est ici de comprendre comment s'est déroulé le processus de choix comptables. En effet, au-delà de l'observation des choix, la question qui se pose : est comment et pourquoi telle ou telle option a été retenue. La présente recherche vise à comprendre les différents facteurs qui ont pu influencer les choix comptables effectués par les groupes français lors de la première adoption des normes comptables internationales. Afin de comprendre au mieux le processus de choix comptables, deux théories explicatives ont été retenues : la théorie des conventions analyse la comptabilité au regard des conventions sous jacentes dans la communauté, et la théorie néo-institutionnelle se penche sur les relations entre la firme et son environnement institutionnel. Deux axes de collecte des données ont été mis en place : une enquête par questionnaire via Internet et des entretiens semi-directifs.

Dans une première section nous présenterons le cadre théorique et méthodologique. Dans une seconde section nous exposerons les résultats.

## 1. LE CADRE THÉORIQUE ET MÉTHODOLOGIQUE

Nous présenterons d'une part les champs théoriques retenues dans cette recherche, et d'autre part nous expliciterons les méthodes de collecte des données utilisées.

### 1.1. Les théories retenues

Les recherches antérieures sur les choix comptables en IFRS mobilisent la théorie politico-contractuelle pour expliquer les décisions des firmes en fonction des coûts d'agence, des coûts contractuels et des coûts politiques. CAZAVAN-JENY et JEANJEAN (2007) se penchent sur les exemptions permises par la norme IFRS 1 et estiment que les firmes françaises ont majoritairement fait des choix comptables permettant de minimiser les effets du changement de normes. L'étude menée par DEMARIA et DUFOUR (2007) permet d'expliquer certains choix d'options IFRS grâce à la théorie positive de la comptabilité mais ne parvient pas à appréhender le processus de décision conduisant à ces choix. CORMIER *et al.* (2007) proposent un double modèle de compréhension des déterminants des choix de transition et d'estimation de la valorisation par le marché des choix comptables. Ils soulignent qu'en matière d'explication des choix le recours à une modélisation binaire des options est insuffisant pour permettre de comprendre en profondeur les décisions prises. Les recherches antérieures mobilisant la théorie politico-contractuelle mettent en évidence les carences explicatives des modèles. C'est pourquoi nous avons décidé de nous tourner vers un cadre théorique alternatif permettant d'expliquer les choix comptables. Afin de comprendre la période de transition deux théories ont été mobilisées : la théorie des conventions et la théorie néo-institutionnelle.

#### 1.1.1. La théorie des conventions

KEYNES (1936 (1969)) définit la convention comme une méthode qui règle l'activité prévisionnelle « *dans la pratique, nous sommes tacitement convenus, en règle général, d'avoir recours à une méthode qui repose à vrai dire sur une pure convention* ». Pour SALAIS (1989) une convention est un ensemble d'éléments qui a tout instant, pour les participants à la convention vont ensemble et sur lesquels ils partagent un accord commun.

La convention est une réponse collectivement acceptée à un problème de coordination, néanmoins elle repose sur une décision individuelle. L'acteur choisit d'adopter une convention, par essence acte personnel, et ce en référence à un collectif dans lequel il souhaite

s'intégrer. Cette opposition s'inscrit au cœur même de la notion de convention « *ce qui doit être appréhendé à la fois comme le résultat d'actions individuelles et comme un cadre contraignant les sujets* » (Introduction collective de la Revue économique de 1989).

Les conventions apparaissent dans des contextes incertains, en constituant un ensemble de repères socialement construits. Ainsi, la convention est une solution face à l'incertitude. D'une façon générale, l'incertitude correspond à « *l'état de ce qui n'est pas fixé, déterminé à l'avance* »<sup>1</sup> et plus précisément en terme économique, elle a trait à une situation caractéristique d'un futur non prévisible<sup>2</sup> qui rend difficile la décision dans le présent. Cela amène GOMEZ (1997) à situer l'origine de l'incertitude lorsqu'un individu est dans « *l'incapacité de comparer les conséquences d'une décision avec une expérience passée identique* »<sup>3</sup>. Dans ce type de situation, l'action devient compliquée et la décision difficile à prendre, une solution consiste alors en « *l'adoption d'un comportement que l'on sait communément admis dans ces conditions : la convention* » (AMBLARD (2004)).

L'adoption de la convention répond à un processus de décision empreint par les capacités cognitives limitées des individus. En effet, l'acteur ne peut pas, d'une part, connaître l'ensemble des états de la nature susceptibles de se réaliser, ni les effets de ses propres actions, et, d'autre part, il est incapable de calculer l'option optimale. FAVEREAU (1989) estime que « *la décision n'est pas séparée de la procédure de décision et le jugement de rationalité porte sur l'ensemble* ». Dans ces circonstances le choix est fait non pas parce qu'il semble optimal, mais par ce que le processus qui a conduit à celui-ci est le plus satisfaisant compte tenu des contraintes pesant sur l'acteur.

La théorie des conventions met en exergue le phénomène de mimétisme inhérent à la prise de décision. GOMEZ (1997) souligne que « *dans une situation d'incertitude, le choix rationnel de l'individu consiste non pas à décider selon des critères correspondant à son propre goût mais à découvrir comment les autres vont vraisemblablement décider* ». On parle alors de comportement mimétique<sup>4</sup>. ORLEAN (1989) identifie le mimétisme comme « *une forme particulière de spécularité qui permet aux agents de prévoir l'opinion moyenne et de diminuer les risques* ». Il le définit comme « *l'anticipation qu'obtient l'agent *i* lorsqu'il fait sienne l'anticipation d'un autre agent ou groupe d'agents* ». En somme, quand un acteur est face à un choix, d'investissement par exemple, il se positionnera en fonction de ce qu'il pense

---

<sup>1</sup> Définition donnée par Le Robert 1996.

<sup>2</sup> L'incertitude se distingue du risque qui concerne une connaissance du futur représentable par une distribution de probabilités.

<sup>3</sup> Cet élément rend explicitement obsolète le critère de décision fondé sur la force du précédent.

<sup>4</sup> Défini strictement : le mimétisme est un processus d'imitation.

que les autres individus décideront. Ainsi, plutôt que choisir par rapport à ses valeurs personnelles, il imitera les autres même s'il n'approuve pas nécessairement ce choix. La convention naît alors du mimétisme collectif. Cela amène KEYNES (1936 (1969)) à affirmer « *qu'il vaut mieux pour sa réputation échouer avec les conventions que réussir contre elles* ». Enfin, les acteurs soutiennent une convention car ils ont confiance<sup>5</sup> en elle et dans sa capacité à convaincre les autres membres de la communauté. La conviction est donc « *la croyance d'un individu selon laquelle les autres individus agissent d'une certaine façon dans une circonstance donnée* » (GOMEZ (1996)). Pour ISAAC (2003) « *c'est le pouvoir de conviction qui explique l'adhésion à une convention* ». S'appuyant sur l'observation des pratiques comptables, AMBLARD (2003) estime que « *chaque praticien sait que la convention comptable qu'il applique est aussi respectée par ses pairs et cette conviction constitue le ciment de l'édifice comptable ver la convention devient alors un système de justification en indiquant à chaque individu ce qu'il est convenu de faire sachant que chacun est convaincu que les autres agissent de la sorte* ».

En somme, ce courant, à l'origine économique, est de plus en plus mobilisé dans la sphère gestionnaire et en particulier pour l'explication des phénomènes comptables (HEEM (2000), ZECRI (2000), AMBLARD (2002), BEAU (2005)). Cette théorie permet d'éclairer les choix comptables à la lumière des réseaux de conventions inhérents à la pratique comptable.

### 1.1.2. La théorie néo-institutionnelle

Le courant néo-institutionnel sociologique<sup>6</sup> est un axe de recherche initié par MEYER et ROWAN (1977) et DIMAGGIO et POWELL (1983). Définir l'institution est une tâche délicate tant il existe de points de vues. Pour PESQUEUX (2007) l'institution est une notion floue et pour laquelle il n'existe pas de définition acceptée par la communauté. Souvent l'institution est prise comme telle, sans effort de définition, ce qui est le cas par exemple dans les travaux de DIMAGGIO et POWELL. Dans cette recherche, nous retenons la définition donnée par FLIGSTEIN (2001) l'institution est un système de « *règles et de sens partagé, qui définit les relations, aide à définir la position de chacun au sein de ces relations, et qui guide les interactions, en donnant aux acteurs des structures cognitives et de significations pour*

---

5 La confiance est définie par BIDAULT et JARRILLO (1995) comme « *la présomption que, en situation d'incertitude, l'autre va agir, y compris face à des circonstances imprévues, en fonction de règles de comportement que nous trouvons acceptables* ».

<sup>6</sup> Le néo-institutionnalisme couvre deux branches distinctes : l'une dite néo-institutionnalisme économique et l'autre dite néo-institutionnalisme sociologique.

*interpréter le comportement des autres* »<sup>7</sup>. Que l'on se positionne au niveau national ou international les organismes de normalisation comptable peuvent être assimilés à des institutions dans la mesure où ils construisent, homogénéisent et reproduisent des attentes standards et, ce faisant, stabilisent l'ordre international (DIMAGGIO et POWELL (1997)).

L'adoption des normes comptables IAS/IFRS est à l'origine une décision imposée par les pouvoirs législatifs. On peut alors se demander : quel est le poids des déterminants institutionnels dans la prise de décision comptable. La TNI permet d'appréhender les choix comptables à la lumière des pressions institutionnelles exercées sur les entreprises. Les travaux néo-institutionnalistes tentent d'expliquer l'homogénéisation des pratiques, la problématique de départ est « *de comprendre pourquoi il existe une si surprenante homogénéité des formes et des pratiques organisationnelles et d'expliquer l'homogénéité et non la variation* »<sup>8</sup>. Le constat d'homogénéité des choix comptables a été fait lors l'observation de la première application des normes IAS/IFRS (ERNST & YOUNG (2005b) ; KPMG-CARTESIS (2005)).

Le néo-institutionnalisme est principalement caractérisé par la notion d'isomorphisme définie par HAWLEY (1968)<sup>9</sup> comme « *un processus de contrainte qui force une unité appartenant à une population à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales* ». Pour aborder cette théorie, nous avons retenu les trois types d'isomorphismes proposés par DIMAGGIO et POWELL (1983) :

- L'isomorphisme coercitif est le résultat de pressions formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations et par les attentes culturelles dans laquelle les organisations s'insèrent ;
- L'isomorphisme normatif fait référence aux influences qui peuvent exister dans un secteur d'activité. Ainsi, les organisations sont influencées par des normes professionnelles incitant les membres d'un secteur, d'une branche ou d'une communauté à s'y conformer ;
- L'isomorphisme mimétique, en situation d'incertitude les organisations se livrent au mimétisme en imitant d'autres organisations considérées comme plus performantes.

---

<sup>7</sup> "Rules and shared meaning, that define relationships, help define who occupies what position in those relationships and guide interaction, by giving actors cognitive frames or sets of meaning, to interpret the behaviour of others" p108.

<sup>8</sup> "Why there is such startling homogeneity of organizational forms and practices; and we seek to explain homogeneity, not variation" p148.

<sup>9</sup> Cité par HANNAN et FREEMAN (1977) "Isomorphism is a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions" p939.

À notre sens, l'isomorphisme mimétique est proche de la notion de mimétisme conventionnaliste. En effet, les deux courants décrivent un comportement imitatif lié à la difficulté de décider en situation d'incertitude.

La théorie néo-institutionnelle est une voie importante pour expliquer les choix comptables au sein des organisations dans lesquelles la maximisation des intérêts personnels des acteurs n'exerce pas une influence prépondérante sur les choix de pratiques comptables (CARPENTER et FERROZ (2001)). De nombreux auteurs ont su se saisir de ce courant pour expliciter des comportements comptables. MEZIAS (1990) explique que le cadre néo-institutionnel est pertinent pour expliquer les pratiques de *reporting* financier des groupes appartenant à l'indice FORTUNE 200. TOURON (2002) met en exergue les pressions qui poussent une entreprise à adopter volontairement avant 2005 les normes internationales. BARBU (2006b) décrit le processus d'harmonisation comptable à travers un regard néo-institutionnel.

## 1.2. La collecte des données

La présente recherche mobilise deux outils de collecte des données : le questionnaire et l'entretien. Ces deux méthodes sont complémentaires et permettent de cerner de façon précise le phénomène étudié. Le questionnaire permet d'obtenir un aperçu généralisable des pratiques et des opinions des répondants. Quant à l'entretien, il permet d'accéder au vécu des intervenants et d'approfondir la compréhension du phénomène étudié.

### 1.2.1. L'enquête IFRS

Dans cette section, nous expliquerons quels sont les objectifs du questionnaire, pourquoi la diffusion par Internet a été retenue et enfin la teneur des retours.

#### 1.2.1.1. Un questionnaire en ligne

Le questionnaire retient trois objectifs principaux :

- Cerner les choix d'options comptables : nous demandons aux répondants quelles options ont été retenues parmi des exemptions de première application mais aussi des autres normes à options ;



- Appréhender l'opinion des répondants sur les normes et sur la première adoption. Nous souhaitons recueillir l'avis des répondants sur des propositions, élaborées à partir de la littérature et des revues professionnelles, concernant la première application des IFRS ;
- Déterminer les éléments des choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS.

Le questionnaire final compte 57 questions réparties en 7 thèmes. Chaque thème correspondant à une page web. Les thèmes retenus sont les suivants : Fiche signalétique de l'entreprise, Choix d'options de 1<sup>ère</sup> adoption, Avis sur le recours aux exemptions d'IFRS 1, L'évaluation des immobilisations et les autres options, Avis sur la transition aux IAS/IFRS, Profession comptable et Contact. L'enquête en ligne présente de nombreux avantages en termes de mise en place, de e-mailing et de coûts.

Avantages	Inconvénients
Médium de communication très développé qui permet de toucher une grande partie de la population (GANASSALI et MOSCAROLA (2004))	Risque de non lecture du mail considéré comme un SPAM
Gain de temps et d'argent	Risque de réponses d'internautes ne faisant pas partis de l'échantillon
Taux de retour quasiment identique à une enquête postale( KAPLOWITZ <i>et al.</i> (2004), MANFREDA <i>et al.</i> (2001))	Problèmes techniques de mise en ligne, de coupures de réseau et de <i>bug</i> informatiques.
Possibilité de grouper un thème par page et d'optimiser la présentation et la maniabilité de l'enquête. (COUPER <i>et al.</i> (2001))	
Selon les logiciels de questionnaires, les réponses sont directement collectées dans un module d'analyse statistique.	

**Tableau 1 : Avantages et inconvénients de l'enquête par Internet.**

Compte tenu des ces différents éléments, nous avons décidé de retenir l'administration par Internet comme média d'envoi des questionnaires. L'outil informatique utilisé est le logiciel MODALISA© qui nous a permis de créer le formulaire de l'enquête, et d'intégrer toutes les réponses immédiatement dans le module statistique, ce qui représente un gain de temps considérable puisque les réponses n'ont pas dû être saisies manuellement.

L'échantillon de départ de l'enquête est le SBF 250, cet indice comprend les 250 plus grandes entreprises françaises dans l'obligation d'appliquer les normes IAS/IFRS. Pour effectuer l'e-mailing, nous avons recherché à partir des sites institutionnels et financiers les coordonnées des contacts financiers. Le courriel envoyé présentait l'objectif de l'enquête ainsi que le partenariat avec le CSOEC régional dans le cadre du lancement de l'Académie des Sciences Comptables et Financières en Région PACAC. Le premier envoi a eu lieu courant mai 2007, suivi de deux relances en juin et en juillet.

### 1.2.1.2. Les répondants

Contrairement aux travaux de GANASSALI et MOSCAROLA (2004), nous avons constaté un délai de réponse très long. Ainsi certains questionnaires nous ont été envoyés plus d'un mois après le courriel initial. La principale difficulté de cette enquête a été le ciblage des destinataires de l'e-mailing. Les personnes visées à partir des différents sites institutionnels n'étaient pas en mesure de répondre à nos questions. Nous avons anticipé ce problème en demandant expressément de transférer le courrier au responsable IFRS ou consolidation, cependant cela a pu constituer un premier blocage. Par ailleurs, nombre de coordonnées que nous avons recensées n'étaient pas actualisées et nous sont revenues en échec. Le tableau ci-dessous présente synthétiquement les résultats :

Nombres de mails envoyés	252
Nombres de mails arrivés à un destinataire	129
Nombre de réponses	29
Taux de réponse	22,48%

**Tableau 2 : Réponses à l'enquête IFRS**

Le taux de réponse<sup>10</sup> obtenu correspond à la moyenne des enquêtes menées dans la profession : 25% de réponse pour l'enquête de l'Ordre des experts comptables (2005), 28 entreprises répondantes lors de l'enquête de l'Observatoire de la communication financière (2006), et l'enquête menée par CAUVIN *et al.* (2006) a obtenu un taux de 20.65%.

### 1.2.2. Les entretiens semi-directifs

À la suite du questionnaire nous avons souhaité avoir une vision plus précise du ressenti des acteurs vis-à-vis de la transition et de la manière dont les choix comptables ont été effectués. Pour cela, il n'y a pas de meilleur moyen que de rencontrer directement les intervenants et d'échanger avec eux pour comprendre ce qui a guidé leurs actions.

#### 1.2.2.1. Mise en place

La réalisation d'entretiens auprès de différents acteurs de l'application des normes comptables internationales au sein des groupes français a pour objectif de mieux capter les motivations des dirigeants. Ainsi, nous souhaitons, par le biais des discussions avec les acteurs au cœur du

---

<sup>10</sup> Les groupes ayant répondu à l'enquête sont : 2 groupes sont restés anonymes, Prosodie, Bull, Seche Environnement, JcDecaux, Guerbet, Fininfo, Wendel, Areva, Hermès International, Guyenne Gascogne, Arkopharma, STEF-TFE, Bourdon, Eiffage, Alstom, Ipsen, Caisse d'épargne, Société des Bains de Mers, BNP Paribas, Thermador Groupe; Groupe Flo, Rexel, Renault, Publicis, L'Oreal, Lagardère, Clinique.

système, comprendre le processus des choix comptables et appréhender comment a été vécu le changement de normes dans les groupes français.

A la fin de l'enquête, nous demandions aux répondants s'ils accepteraient d'être contactés par le chercheur pour approfondir le sujet et nous l'invitions, en cas de réponse affirmative, à communiquer ses coordonnées électroniques. Ceci a évité une perte de temps lié au démarchage d'informants potentiels dont nous n'avions ni les noms ni les coordonnées. D'autant qu'en procédant de la sorte, nous abordions immédiatement des personnes connaissant le sujet et ouverte à la discussion.

Pour aborder les entretiens, une fiche signalétique du groupe a été préparée afin de connaître précisément les activités et les enjeux de chaque entreprise. Un guide d'entretien nous a servi de fil conducteur pour mener la discussion. À la suite de chaque rendez-vous, les entretiens ont fait l'objet d'une retranscription intégrale afin de faciliter leurs traitements ultérieurs.

#### 1.2.2.2. Les informants

Les six entretiens constituent un échantillon que nous avons estimé représentatif des sociétés dans l'obligation d'appliquer les normes internationales. Et ce pour les raisons suivantes :

- Les informants occupent des fonctions clés au sein du processus de transition aux IFRS ;
- Les informants ont des postes hétérogènes et représentent les différents niveaux du processus comptable ;
- Les groupes appartiennent à des secteurs différents et sont de tailles variées.

Par ailleurs, il se trouve que deux des informants ont changé de sociétés en cours ou juste après la transition aux normes internationales. Ils ont pu alors nous décrire cette période à la lumière de leurs expériences dans différentes entreprises.

Code	Fonction des informants	Activité du groupe	Indice d'appartenance
Info1	Responsable consolidation (depuis 2007) • 2005-2006 : directeur adjoint consolidation • 2004 : manager consolidation	Outillage industriel • Télécommunications • Médias	SBF120 • SBF 120 • SBF 120
Info2	Responsable normes et procédures • Comptabilité branche et responsable normes	Distribution de matériel électrique • Pièces détachées automobiles	SBF 120 • SBF 120
Info3	Responsable consolidation	Agence de Médias	SBF 120
Info4	Responsable normes et procédures	Energie	SBF 120
Info5	Directeur comptable	Informatique	SBF 250
Info6	Directeur comptable	Restauration	SBF 250

Tableau 3 : Les informants

Les entretiens se sont déroulés en région parisienne entre le 7 et le 13 septembre 2007. La durée des entretiens varie entre 45 minutes et 1h55.

Les six entretiens réalisés ont permis, compte tenu du cursus des informants, d'appréhender neuf cas d'application des IFRS. Bien évidemment, l'idée ici n'est pas de proposer une généralisation à partir de ces récits, ils nous permettent seulement de compléter de manière approfondie les résultats issus du questionnaire.

## **2. CHOIX COMPTABLES LORS DU CHANGEMENT DE NORMES**

Les résultats empiriques issus de l'analyse des questionnaires et des entretiens sont présentés selon trois axes. D'abord, nous soulignerons les pressions contextuelles et institutionnelles subies par les groupes français, puis nous mettrons en évidence la stabilité des choix comptables, enfin nous montrerons les difficultés liées à la prise de décision en période de changement normatif.

### **2.1. Choix comptables et contexte institutionnel**

Afin de répondre au contexte environnemental et institutionnel, les organisations adoptent un comportement isomorphe pour légitimer leurs choix. Autrement dit, elles ont tendance à adopter des structures et des choix communs. La littérature antérieure a démontré que ce comportement s'appliquait aussi en matière de procédures comptables. Le cas particulier de la transition vers les normes comptables IAS/IFRS a constitué une période exceptionnellement incertaine en matière de choix comptables. Les groupes ont été influencés par les différents organes de pression lorsqu'ils ont dû se positionner au sein des options IFRS.

#### *2.1.1. Des choix influencés par l'incertitude*

La première application des normes comptables IFRS a instauré une période d'incertitude. Le fait de changer quasiment complètement le référentiel de consolidation a entraîné une perte de repères pour tous les membres de la communauté financière. En effet, en abandonnant les normes nationales pour les IAS/IFRS, les groupes ont dû faire évoluer leurs pratiques internes, faire des choix dont ils n'étaient pas en mesure d'anticiper toutes les conséquences, présenter des états financiers conformes aux IFRS, et tout cela dans une période très courte (moins de trois ans). Ce contexte s'apparente clairement à l'incertitude radicale

conventionnaliste et dans ces conditions, il faut agir sans avoir de références concrètes par rapport à la pratique antérieure. Info3 décrit l'état d'esprit de la période de la manière suivante : *« on s'est demandé à quelle sauce on allé être mangé ? Les questions AMF, est ce qu'on n'a pas omis quelque chose ? On ne sait jamais trop, c'est des choses qu'on fait une fois dans sa carrière, donc on est toujours assez anxieux. »*. La première application des normes IAS/IFRS s'est faite au cœur d'une incertitude généralisée sur la nature précise des normes et leurs effets à moyen terme sur les états financiers. Ainsi, Info6 décrit en ces termes la période : *« c'était la découverte, il faut quand même se rappeler que les textes qu'il fallait appliquer étaient à peine sec. Et au niveau de la profession, il y avait très peu de commentaires, il y avait très peu de monde qui connaissait les textes à l'époque. Moi je vois sur l'IAS 36, c'était un débroussaillage collectif. Et il fallait les appliquer quasiment dans la foulée, ce n'était pas évident »*.

Les groupes ont commencé les travaux de transition vers les normes comptables internationales alors même que le corpus de normes applicables n'était pas validé par l'Union Européenne. D'une part, certaines normes<sup>11</sup> ont été publiées très tardivement, pour une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2005. Alors même que la plupart des groupes ont entamé la transition entre 2002 et 2003. Il existait donc un doute sur les normes applicables et à appliquer. Dans ces conditions, l'apprentissage des IFRS s'est fait en temps réel, pour les préparateurs des comptes mais aussi pour les commissaires aux comptes ou les régulateurs nationaux. Info6 met en lumière cet état de fait : *« je l'ai vu sur certaines personnes, eux aussi sont pris un peu en défaut, ils avaient très peu le temps du point de vue de la façon dont sortent les textes, très peu le temps de les lire, de les interpréter et donc de les comprendre »*. D'autre part, certains sujets ne font pas l'objet d'un traitement spécifique par une norme ou une interprétation et ceci s'avère être une source d'incertitudes et de difficultés pour les groupes (ERNST & YOUNG (2006a)). En effet, les firmes doivent se positionner, en l'absence de norme ou option explicite, en faisant *« usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations répondant aux qualités attendues de l'information financière »* (IAS 8, §10). Les lacunes des IFRS sur certaines thématiques ont introduit une dose d'incertitude relative au choix d'un traitement non prescrit mais qui doit néanmoins être conforme aux normes IFRS<sup>12</sup>. Info2 souligne le fait qu'aucune comparaison n'était possible puisque tous les groupes français étaient dans la

---

<sup>11</sup>IFRS 2 a été validée par l'UE en février 2004, IFRS 3 en mars 2004, IAS 39 le 14 novembre 2004, l'amendement à IAS 39 le 17 décembre 2004.

<sup>12</sup> Les informants ont abordé la problématique du traitement des *puts* sur minoritaires qui sont considérés comme une dette par l'IASB mais pour lesquels ni le normalisateur, ni l'IFRIC ne précisent la contrepartie à utiliser.

même situation. La profession comptable a donc dû faire face à une période d'incertitude radicale au cours de laquelle aucune référence aux pratiques antérieures n'avait de sens. Compte tenu de l'incertitude et de l'apprentissage quasiment en temps réel : les choix étaient délicats à faire.

Par ailleurs, les normes comptables internationales sont, à tort ou à raison, associées au principe de volatilité. Celle-ci est introduite dans les comptes par l'usage de la juste valeur comme méthode d'évaluation. La volatilité engendre une sur-réactivité des états financiers aux aléas du marché. Le lien entre juste valeur et volatilité est ancré dans les consciences de la profession, ainsi 96% des répondants estiment que la juste valeur accroît la volatilité. La volatilité potentielle des états financiers accroît un peu plus le sentiment d'incertitude qui pèse sur les entreprises. En effet, l'introduction de la juste valeur dans les calculs des instruments financiers, des retraites ou des stock-options peut avoir des effets à moyen terme imprévisibles. Ainsi, les postes indexés sur la valeur de marché peuvent s'effondrer en même temps qu'une chute des cours. Cette situation est clairement exposée par Info1 : *« la moindre variation de juste valeur sera passée en equity, donc ça va entraîner une volatilité dans la situation nette. Donc on peut avoir de la volatilité et ça on l'a bien dit à notre manager, c'est-à-dire que si demain il y a une forte chute des marchés financiers on peut très bien avoir des baisses de situation nette de 300 ou 400 millions. S'il y a un krach boursier... »*. D'ailleurs, la crise des *subprimes* de l'été 2007<sup>13</sup> a déjà eu des effets, selon Info1 : *« là par exemple les bourses ont été difficiles et on a bien vu, car on a des évaluations qui sont faites tous les mois, on a bien vu que la valeur de nos actifs a globalement baissé »*.

### 2.1.2. Des choix influencés par les institutions comptables

L'influence des institutions peut être identifiée à deux niveaux, l'un international avec l'IASB et l'autre national avec l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) et le Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Bien que n'ayant pas d'emprise directe sur les firmes, contrairement à l'AMF ou au CNC, l'IASB exerce un pouvoir coercitif fort. Ainsi, les projets de normes lancés par le normalisateur aboutiront à plus ou moins court terme à une application sur le territoire français. C'est pourquoi les groupes sont très attentifs aux travaux et publications de l'IASB.

---

<sup>13</sup> La crise des *subprimes* est une crise financière et boursière mondiale, déclenchée en 2006 par un krach des prêts hypothécaires à risque aux États-Unis.

52% des répondants affirment que les publications de l'IASB influencent les choix comptables. Ainsi Info3 explique le choix de l'amendement à IAS 19 car il estime que c'est la méthode préférentielle de l'IASB : *« on a hésité à prendre cet amendement là (...) Mais néanmoins comme ça été présenté comme la norme du futur, enfin celle qui va rester, et puis on le sent. C'est la méthode que nous considérons, par notre interprétation de bureau, comme étant la méthode préférentielle »*. Le travail de veille comptable consiste en partie à suivre l'évolution des travaux du normalisateur, afin d'anticiper les changements normatifs à venir. En somme, sans posséder de pouvoir coercitif direct sur les firmes l'IASB exerce des pressions informelles sur les entreprises en les poussant à adopter des mesures comptables conformes aux normes actuelles et à venir.

Les influences institutionnelles nationales sont de deux ordres :

**L'Autorité des Marchés Financiers** a eu une place particulièrement sensible lors de la première application des normes IAS/IFRS. D'une part, elle a émis plusieurs recommandations pour permettre l'harmonisation de la communication financière des groupes français<sup>14</sup>. D'autre part, l'AMF a un rôle de vérification des rapports annuels très strict. Info1 estime *« qu'heureusement que l'AMF est là pour voir un peu ce que font les sociétés. Parce que s'il n'y avait pas l'AMF je pense qu'on serait peut être un peu moins précis. Donc là on sait qu'ils regardent nos documents, qu'ils nous posent des questions (...) c'est quand même un garde fou important »*. Les informants s'accordent sur le rôle de contrôle de l'AMF : Info6 *« l'AMF, je pense que c'est leur rôle de censeur de contrôler, ils l'ont bien respecté »*. Info3 souligne que l'AMF oblige la diffusion d'informations, supplémentaires à celles requises par les IFRS, expliquant les choix, rendant parfois les informations redondantes. La fonction de contrôle exercée par l'AMF a bien été respectée lors de la transition, ainsi Info6 nous a exprimé son expérience quant aux vérifications AMF liées à la première application des normes IFRS. Compte tenu des recommandations émises et de son pouvoir de vérification et de sanction, l'AMF exerce de fortes pressions sur les entreprises. Les groupes ont alors tendance à anticiper les attentes de l'AMF pour éviter tout refus d'approbation des comptes qui serait fortement préjudiciable pour la réputation du groupe. L'AMF contribue au développement de l'isomorphisme coercitif.

**Le Conseil National de la Comptabilité** a une place tout à fait particulière dans le processus de normalisation comptable. Au plan national, c'est lui qui est en charge de rédiger les règlements applicables aux comptes sociaux. Par contre, si il est un *liaison member* de l'IASB

---

<sup>14</sup> AMF (2003), Recommandations pratiques concernant l'information à fournir pendant la période de transition 2003-2005.

et qu'il participe aux travaux du normalisateur sans toutefois avoir un droit de vote, son activité normative en matière de comptabilité consolidée semble un peu plus floue. En effet, maintenant que les normes sont produites par une institution internationale, l'institution nationale semble avoir perdu de ses capacités coercitives. Aujourd'hui, du point de vue des groupes, le rôle premier du CNC consiste à diffuser des interprétations des normes publiées par l'IASB. Info1 affirment *« à chaque fois que le CNC fait une interprétation, il parle normes françaises pour les comptes sociaux, il parle IFRS pour les comptes consolidés. Mais en IFRS son interprétation peut être différente de celle d'un autre pays, donc c'est pour ça que ce n'est pas à 100% homogène. Mais on a besoin d'eux parce que parfois ils vont être plus pratiques que vont l'être l'IASB ou l'IFRIC. Ils sont indispensables »*. Info2 et Info3 estiment que le CNC entérine des interprétations franco-françaises des normes. Par exemple pour Info3 *« La France a fait un peu cavalier seul, avec le CNC, sur les éléments non récurrents avec une faculté de les montrer en dehors de l'operating income »*. Selon Info2 *« Alors soit les normalisateurs locaux ont pris leurs plumes lorsqu'il n'y avait rien en IFRS sur certains sujets, donc des positions qui peuvent varier d'un pays à l'autre. Français sur les non courants »*. En somme nous concluons sur le rôle de l'AMF et du CNC avec les propos tenus par Info4 *« l'AMF et le CNC ont aidé les entreprises à garder le choix d'avoir l'option entre les deux. On aurait pu craindre qu'ils disent : deux options ce n'est pas acceptable. De ce point de vue là ils ont été assez compréhensifs. Ils ont dit ok, les deux options existent, ce qu'on vous demande c'est à chaque fois que vous avez une problématique où il y a deux options ou plus, c'est de décrire clairement dans votre note sur les principes comptables l'option que vous avez retenue »*. Les institutions comptables ont joué pleinement leur rôle coercitif introduisant un comportement isomorphe. En effet, les groupes ont été très attentifs aux recommandations obligatoires mais aussi facultatives émises par les organes comptables. Dès lors, le suivi des attentes institutionnelles conduit les firmes à retenir des options similaires, conformément aux préceptes légitimés. Ce constat est conforme aux travaux de BARBU (2006a).

### 2.1.3. Des choix influencés par la profession comptable

Lors du processus de choix comptables, les groupes ont intégré au cours de leurs travaux et réflexions des membres de la profession externe à l'entreprise. Ainsi, les commissaires aux comptes, les cabinets de consultants et les experts indépendants ont été sollicités à diverses étapes du projet de transition. Nous verrons comment et pourquoi la profession comptable



peut influencer les choix effectués par les groupes. Nous mettrons en évidence le processus d'isomorphisme normatif.

Les **consultants** : depuis les errements de l'affaire ENRON et de son cabinet ARTHUR ANDERSEN, la loi interdit aux commissaires aux comptes toute immixtion dans la gestion des firmes qu'ils auditent<sup>15</sup>. Dès lors, les groupes doivent faire appel à un cabinet de consultants différents du réseau d'appartenance des auditeurs. Compte tenu de l'exceptionnalité de la première application des normes IFRS, le HCCC a émis une dérogation permettant aux commissaires aux comptes d'aider les groupes pour la mise en œuvre des IFRS. Malgré cela de nombreux groupes ont fait appel à des consultants autres que les CAC. *« On s'est fait assister également par un consultant externe qui n'était pas notre commissaire aux comptes »* Info4.

Le recours aux consultants s'est essentiellement fait pour appréhender tous les changements induits par les normes IFRS et aider à la mise en place de certaines méthodes. D'ailleurs ces deux axes retracent la chronologie de la transition. D'abord, les groupes ont eu besoin de cerner les évolutions, puis ils ont dû mettre en place techniquement les normes. Ainsi, Info1 explique que le groupe A *« a fait appel à des consultants qui ont aidé dès 2003 pour comprendre l'environnement et dire potentiellement voilà ce qui va se passer »*. Puis, ils ont demandé aux consultants de les aider pour le retraitement des plans de retraites, *« pour le changement de méthode, on a fait toute l'étude préalable en interne et on a demandé à un cabinet de nous aider à faire les chiffres, ils sont venus nous aider pendant quinze jours-trois semaines »*. Le responsable consolidation du groupe A justifie de la façon suivante le recours aux consultants : *« ça nous a sécurisé, le fait qu'ils revoient et qu'ils fassent les années antérieures pour être sûrs que lorsqu'on fait le changement de méthode on le fait juste et après comme ça on est tranquille »*. Les répondants estiment à 44 % que les consultants ont eu une influence sur les choix comptables lors de la transition aux IFRS.

Compte tenu de la nouveauté et de la technicité des IFRS, le recours à un consultant extérieur spécialisé dans un domaine a un effet rassurant vis-à-vis des commissaires aux comptes et des différentes autorités de régulation. En effet, les traitements réalisés en interne sont d'une part fastidieux et d'autre part peuvent être plus ou moins approximatifs du fait de la nouveauté de certaines problématiques. Le recours à un expert pour vérifier ou sous-traiter la tâche permet au groupe de s'assurer de l'exactitude de la méthode et des résultats. Enfin, les consultants ont

---

<sup>15</sup> Ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 relative au commissariat aux comptes : Art. L. 823-10. *« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »*

été largement intégrés aux projets IFRS. Ainsi, ils ont été conviés à participer aux réunions de travail des équipes afin de suivre au plus près le processus de migration afin d'être en mesure de conseiller au mieux les groupes.

**Les Commissaires aux Comptes :** si certains groupes ont choisi de faire participer activement les CAC au processus de transition, leur rôle principal reste la certification des comptes IFRS. Les groupes ayant choisi d'intégrer les commissaires aux comptes aux travaux de passage les ont fait collaborer aux différents ateliers. Mais surtout, ils leur ont présenté les options et les choix sélectionnés avant de prendre la décision, ceci afin d'assurer la certification finale des comptes. Ainsi, Info6 explique qu'avant toute décision, il y avait *« discussion et approbation des commissaires aux comptes. Notre stratégie là-dessus, comme tout le monde, n'a pas été de décider sans leur en parler. On l'a anticipé sur tous les sujets, ça c'est clair. Pour éviter des parties de bras de fer. Donc tout avait été pré-validé dans les grandes lignes si ce n'est dans les détails pour certains. »*. Il en est de même pour Info3 qui explique qu'avant de choisir une option IFRS *« on en a discuté avec nos auditeurs »*. D'ailleurs Info4, qui a fait appel à des consultants lors du processus de transition, a réuni les commissaires aux comptes avant chaque décision. Ainsi, *« les commissaires aux comptes on les a fait venir pour leur présenter nos conclusions et leur faire valider que les options que nous prenions étaient bien conformes aux IFRS. Et qu'ils les accepteraient le jour où ils viendraient auditer nos comptes en IFRS »*. Info2 considère cela comme une aide précieuse, ainsi lorsqu'il y a un choix d'option à faire *« il y a des consultations éventuelles des commissaires aux comptes qui peuvent nous dire comment ils sentent un peu les choses et ce que font les autres »*.

L'influence normative des commissaires aux comptes est indiscutable et les informants en ont largement fait part. Ainsi, selon eux, les CAC ont des méthodes et des solutions privilégiées et conseillent expressément aux groupes qu'ils certifient de les suivre. Info4 souligne *« on a aussi la pression des commissaires aux comptes qui eux ont une solution préférentielle qu'ils ont déjà auditée, faite appliquer ou pousser d'autres de leurs clients à appliquer. Ils nous diront un tel fait comme ça, un tel fait comme ça, donc il faut faire comme ça, donc pourquoi voulez-vous faire autrement ? On a aussi ce genre de contraintes »*. Un répondant à l'enquête IFRS affirme que son groupe a opté pour une réévaluation de certaines immobilisations (constructions et immeubles) permises par IFRS 1 selon *« le souhait des CAC »*. Dans ce cas, on voit bien que les commissaires aux comptes peuvent peser sur les choix comptables retenus.

Enfin, lors de la première application des normes comptables internationales, les associations professionnelles ont servi de catalyseur entre les groupes et permis la diffusion de méthodes communément admises. Ainsi, 56% des répondants sont membres réguliers d'une association professionnelle et les informants ont largement décrit leur participation à ce type d'événements. Force est de constater que la grande majorité des groupes ont participé aux différents ateliers et réunions organisés par les associations comptables. Celles-ci sont les vecteurs d'idées et de positions de la profession dès lors, leurs membres subissent une influence lors de la prise de décisions. Les adhérents des associations comptables ont alors une tendance certaine à adopter un comportement isomorphique normatif.

En somme, les informants ont souligné le pouvoir de suggestion des CAC pour certaines options. Quant aux consultants ils ont exercé leurs influences normatives tout au long du processus de transition en participant aux réunions des ateliers IFRS au sein des groupes. Il est certain que leurs positions ont influencé les travaux des groupes de travail, surtout sur les normes n'ayant pas de précédent en normes françaises.

## 2.2. Choix comptables et stabilité des méthodes

Les premières recherches sur le passage aux normes IAS/IFRS ont été consacrées à l'observation des choix IFRS et leurs impacts sur les états financiers (Observatoire de la communication financière (2006), ERNST & YOUNG (2006a), MARCHAL *et al.* (2007)). Elles ont mis en exergue l'homogénéité des options comptables retenues par les groupes français, autant au niveau des exemptions permises par IFRS 1 que des options existants pour les normes IAS 16, 19, 38 et 40. De plus l'enquête en ligne met elle aussi en avant un consensus autour des différentes options. Cependant, compte tenu de la volonté de comprendre les influences des choix comptables, il a été décidé de ne pas reprendre la description des choix retenus. Nous tenons donc pour acquise l'homogénéité des choix.

### 2.2.1. Des choix influencés par la pratique

Lors de la première application des normes comptables IAS/IFRS, les groupes ont dû se positionner au sein des options comptables existant dans le référentiel international. Certaines options sont de nouvelles méthodes alors que d'autres avaient un précédent en *French GAAP*. C'est le cas par exemple pour les options d'évaluation des immobilisations et de comptabilisation des écarts actuariels de retraites, pour lesquelles il existe un traitement dans

les normes françaises. Comme le montrent ERNST & YOUNG (2006b), ce sont les méthodes appliquées en règles françaises qui ont majoritairement été retenues lors de la transition. Lorsqu'il existe un précédent, les différents outils d'observation montrent une préférence incontestable pour le traitement déjà appliqué. Ainsi selon Info2 *« je pense que globalement il y a une forte préférence pour l'option qui ne change rien s'il y en a une. Je pense qu'il y a une forte propension à garder ce qui était déjà fait avant donc si possible garder la même chose »*. Les répondants de l'enquête estiment à 60% que *« le recours à certaines exemptions d'IFRS 1 ... ont permis de maintenir les pratiques antérieures »*.

Le recours prioritaire aux méthodes déjà appliquées permet de réduire l'incertitude liée à l'application de nouvelles normes. Ainsi, les méthodes déjà incluses dans le manuel comptable et dans le système d'information, dont les effets sur les états financiers sont déjà mesurés et connus, sont plus à même de séduire les groupes. Les conventions en place ont largement été favorisées par les groupes français. En effet, faire le choix du connu permet de minimiser l'incertitude qui peut planer sur les impacts du changement de normes. En optant pour l'alternative à la convention en place, les groupes peuvent difficilement quantifier exactement les impacts à moyen terme des nouvelles règles. Si l'on prend le cas de l'évaluation à la juste valeur, l'impact immédiat est connu mais les effets sur la valorisation future du patrimoine sont incertains. C'est d'ailleurs ce qui fait dire à Info4 *« réévaluer des immobilisations pour quoi faire ? Enfin, on ne va pas se tirer une balle dans le pied... »*.

Lors de la transition, les groupes ont été dans l'obligation d'appliquer de nombreuses normes pour lesquelles il n'y avait pas d'option et qui n'avaient pas de précédent en normes nationales (IAS 32&39, IFRS3, etc.). C'est pourquoi, lorsqu'une option pour une méthode déjà pratiquée existe, les groupes se sont orientés vers celle-ci afin de faciliter et de libérer du temps pour l'application des autres normes. D'ailleurs, les groupes ont majoritairement choisi les options dans l'idée de simplifier le passage. Ainsi, 88% des répondants au questionnaire estiment que les options d'IFRS 1 ont permis de minimiser les retraitements lors de la transition. La norme IFRS 1 semble bien avoir joué son rôle de facilitateur de la première application.

L'observation de la période de transition semble mettre en évidence le poids des pratiques antérieures sur les choix comptables des firmes. En effet, face à une situation incertaine, les entreprises auront tendance à maintenir les méthodes déjà appliquées et légitimées par le secteur.

### 2.2.2. *Des choix influencés par un souci de légitimité*

Les conventions comptables appliquées avant la transition faisaient l'objet d'un consensus et de fait possèdent une légitimité due à leurs pratiques. MEZIAS (1990) estime que les choix antérieurs effectués par les firmes sont supposés légitimes et sont inclus dans les principes comptables du secteur de la firme<sup>16</sup>. Ce n'est pas le cas des normes introduites par l'IASB, celles-ci ont fait leur entrée dans la législation au premier janvier 2005 et de nombreux professionnels (dont Info1 et Info4) estiment que les entreprises n'ont pas été assez consultées sur la teneur de certaines normes. Ainsi, la loi ne donne pas, de fait, la légitimité nécessaire à une méthode pour être appliquée. Le traitement proposé par la législation ne s'imposera qu'à la condition d'emporter l'adhésion des praticiens. La réglementation publique peut contribuer à faire émerger une convention alternative, cependant, elle ne crée pas l'accord pour autant (AMBLARD (2002)). D'ailleurs, ceci s'illustre par la question 40 du questionnaire concernant les qualités reconnues des normes IAS/IFRS. Pour les répondants les normes comptables internationales ne sont pas plus fiables ou plus pertinentes que les normes nationales. On sent dès lors poindre un manque de reconnaissance vis-à-vis du nouveau référentiel. Or, pour qu'une option comptable soit appliquée, elle se doit de convaincre les préparateurs des comptes. Si on prend le cas de l'option de la juste valeur pour l'évaluation des immobilisations, on constatera que cette alternative n'a pas convaincu les préparateurs des comptes. Et ce même si les limites du coût historique sont reconnues par nombre d'auteurs<sup>17</sup>. En effet, rares sont les praticiens qui ont abandonné la convention d'évaluation qui a fait ses preuves depuis des décennies.

La théorie des conventions souligne le besoin de légitimité des normes. La théorie néo-institutionnelle met en évidence un autre niveau de légitimité, celui de la légitimité de l'entreprise. Ainsi, selon les choix de pratiques effectués, la firme assoit plus ou moins sa légitimité dans son secteur d'activité. Dans le contexte de la première application des normes IAS/IFRS, les options retenues ont un caractère stratégique compte tenu de leurs effets sur les états financiers. Selon MEYER (1986), l'environnement instaure des procédures comptables que les firmes doivent utiliser pour asseoir leur légitimité. Les organisations qui utilisent des ressources « culturellement approuvées » sont légitimées sur le plan externe. Or, les principes comptables constituent des moyens de légitimation. Dès lors les groupes sont reconnus au travers des choix comptables retenus. Ainsi, Info4 estime qu'en termes de choix IFRS des

---

<sup>16</sup> "The past choices made by some firms are defined as legitimate and included among the generally accepted accounting principles for use by organizations in the field".

<sup>17</sup> GELARD lors des Rencontres internationales Institut Europlace Finance (2003) estime que le coût historique ne répond pas au principe de pertinence de l'information financière.

positions de place apparaissent et que les groupes ne sont pas tenus, mais plus ou moins amenés à s'y conformer. Les organisations acquérant un statut légitime ont un accès facilité aux marchés et de ce fait, elles obtiennent des ressources plus facilement (TOURON (2002)).

### 2.3. Choix comptables et prise de décision

Le principe même d'un choix est qu'il est effectué par un individu ou un groupe d'individus. Sur un sujet aussi technique et complexe que le changement de normes, le processus de décision prend toute son importance. La conception procédurale de la rationalité, reprise par la théorie des conventions, permet de mieux comprendre la genèse des choix comptables. Or en période d'incertitude, l'attitude la plus rationnelle consiste à concerter les entreprises confrontées à la même problématique pour prendre la décision qui est reconnue par la communauté. Nous soulignerons d'une part la nature complexe des normes IAS/IFRS et d'autre part nous mettrons en évidence l'adoption d'un comportement mimétique.

#### 2.3.1. Des choix influencés par la complexité des normes

Les préparateurs des comptes ont des capacités cognitives limitées, autrement dit, ils sont incapables de déterminer l'option optimale et toutes les conséquences présentes et à venir de la décision prise. Tous les informants ont souligné la complexité et la technicité exacerbée des normes IFRS (en particulier IAS 39). Pour Info1, les normes comptables internationales sont « *très très trop extrêmement complexes* ». Cet avis est partagé par tous les informants sans exception. D'ailleurs plusieurs enquêtes soulignent la « *complexité technique sans commune mesure en comparaison avec des règles locales* » (CNCC (2005)) et « *qui que se soit engagé dans le processus de transition aux IFRS sait à quel point c'est une tâche complexe et fastidieuse* » (ERNST & YOUNG (2006b)). Les acteurs du changement comptable ont eu des réelles difficultés rien que pour comprendre les normes. Info4, pourtant familier aux aspects normatifs de part son poste de responsable normes et procédures, estime « [qu'] *il y avait véritablement un gap, pardon pour le franglais, mais il y avait un problème de compréhension de quoi on parlait. Donc avant de pouvoir appliquer la norme, il fallait déjà essayer de comprendre de quoi on parlait* ». Selon Info6, directeur comptable, « *il y a des normes qui sont quasiment impraticables et incompréhensibles, ça c'est une vraie difficulté* ». Les propos recueillis ont fait ressortir la difficulté qu'ont eu les acteurs du passage aux IFRS, ces hommes pourtant experts se sont engagés dans le chantier IFRS sans en mesurer toutes les conséquences. Info6 avoue humblement ses problèmes pour appréhender certains éléments

IFRS « *chaque année, je plante les prévisions de façon assez importante, en disant attention, il y a l'impact de nos éléments de couverture et je suis incapable de les prévoir et de les modéliser. Je ne sais pas faire. J'aimerais savoir le faire mais je ne sais pas le faire* ». Les informants ont tous souligné leur difficulté à aborder la norme IAS 39 jugée techniquement complexe autant sur le fond que sur la forme. Ainsi, pour Info5 « *là j'avoue qu'IAS 32&39 ça me dépasse, j'avoue que j'ai du mal à comprendre* ». Les alternatives aux conventions comptables en place véhiculées par le référentiel IAS/IFRS, en particulier en matière d'évaluation, ne répondent pas aux deux critères d'une convention définis par GOMEZ (1996). Ainsi, c'est au niveau de l'énoncé (contenu donnant du sens) que les conventions IFRS posent problème. Autrement dit, elles ne font pas sens pour les praticiens, elles n'ont pas le niveau d'intelligibilité requis. Dans ces conditions les alternatives IFRS ne sont pas en mesure de remplacer les conventions en place.

Par ailleurs, les informants ont largement mis en avant les difficultés d'application des normes IFRS. En effet, ils estiment que les IFRS sont des normes théoriques dont la mise en application pratique n'a pas été pensée de manière efficace. Ainsi, selon Info5, « *le premier problème c'est que l'application pratique n'est pas suffisamment claire et facile à comprendre, ça laisse place donc de ce fait à des interprétations que pas mal d'acteurs peuvent utiliser dans un sens ou dans un autre* ». Dans le même ordre d'idée, Info1 estime que « *les gens qui les ont écrits sont respectables et respectés, n'empêche que je pense qu'ils n'ont pas assez consulté les entreprises et surtout ils n'ont pas mis le pied en entreprise* ». Bien que ces normes soient jugées trop techniques et difficilement applicables, les groupes ont été dans l'obligation de les appliquer et de faire des choix au sein des options existantes. L'enquête européenne menée par JERMAKOWICZ et GORNIK-TOMASZEWSKI (2006) met en avant la complexité des normes internationales et le manque de guide facilitant leur mise en œuvre. Dans ces conditions, si la compétence normative est primordiale, le processus de décision prend toute son importance.

Une autre illustration de la rationalité limitée se situe au niveau de l'anticipation des conséquences des choix. Ainsi, Info4 souligne que « *tous les groupes n'avaient pas forcément anticipé (...) mais ceux qui ont pris l'option de supprimer le corridor par capitaux propres se trouvent obligés de refaire toutes leurs évaluations actuarielles deux fois par an* ». L'informant aborde ici la possibilité laissée par « IAS 34 : comptes semestriels » d'appliquer une méthode simplifiée pour l'évaluation des actifs et passifs, or, selon lui, opter pour l'amendement à IAS 19 en choisissant d'imputer les écarts actuariels en capitaux propres ne permet plus d'invoquer la non significativité d'un changement de taux et oblige le groupe à

une évaluation actuarielle complète en milieu d'année. Cet exemple démontre qu'un choix pour une option comptable peut avoir des effets sur d'autres normes.

La complexité des normes a un impact direct sur les choix comptables. D'abord, les membres des projets ont dû se former aux nouvelles normes en peu de temps et au-delà de leur travail quotidien. Dans ces conditions, il n'est pas évident d'appréhender toutes les subtilités et les conséquences potentielles sur les états financiers. Cette situation a de fait mis en exergue les capacités cognitives limitées des acteurs et cela même si le travail en équipes a été favorisé. Ce mode de fonctionnement n'atténue en rien le postulat de rationalité procédurale. Ainsi, Info3 affirme « *on n'était pas clair sur le traitement de certaines opérations. Et on a choisi un traitement. Il y en a plein sur la place qui ont choisi le même mais clairement là il y a eu des discussions et un choix à faire* ». Les acteurs n'ont pas la capacité d'anticiper toutes les conséquences éventuelles d'un choix comptable. Sachant que l'adoption d'une option est théoriquement irrévocable, la décision peut être lourde de conséquences pour le groupe. La sagesse collective indique alors de choisir l'option la mieux connue et dont les effets sont les plus facilement prévisibles.

### 2.3.2. *Des choix influencés par le mimétisme*

Comme nous l'avons vu précédemment, les choix comptables effectués par les groupes français sont relativement homogènes. Ainsi, les firmes ont majoritairement retenu les mêmes options. Ce comportement peut s'expliquer par l'adoption d'une conduite mimétique et ce, conformément aux supposés théoriques conventionnalistes et néo-institutionnalistes. MEZIAS (1990) affirme qu'en situation incertaine les firmes adopteront un comportement mimétique en retenant les pratiques légitimées par la communauté. Un comportement mimétique consiste à prendre une décision en fonction de l'opinion moyenne et cela afin de diminuer les risques (ORLEAN (1989)). Autrement dit, pour prendre une décision l'acteur décidera en fonction de ce qu'il pense que les autres individus décideront. En effet, lors d'une période d'incertitude, l'attitude la plus rationnelle consiste à concerter les entreprises confrontées à la même problématique pour prendre une décision reconnue par la communauté. Dès qu'une norme comptable laisse une option ou une marge d'interprétation, le premier réflexe des équipes comptables est de se pencher sur les publications des principaux concurrents ou entreprises de même catégorie pour sonder la manière dont le texte a été appliqué. Le recours à la comparaison systématique de la communication financière est très répandu. Ainsi, les informants ont fréquemment décrit cette pratique. Le groupe A présente un exercice



comptable du 1<sup>er</sup> avril au 31 mars, c'est pourquoi lorsque les travaux de clôture sont entamés « *les autres sociétés sont en train de sortir leur rapport annuel ce qui nous permet nous, quand il y a un nouveau texte comptable, de voir comment les autres l'ont appréhendé et ça nous permet de voir aussi lorsqu'ils ont de bonnes idées* » Info1. Quant à Info3, il explique que lorsqu'un choix comptable doit être fait les options retenues par la concurrence sont analysées, « *on a un concurrent français qui s'appelle Z, et effectivement on regarde ce qu'ils ont fait pour prendre notre décision* ». Pour Info4, le benchmark est devenu une activité essentielle « *c'est vrai qu'on a jamais fait autant de benchmark que ces dernières années et dans tous les domaines pas seulement l'application des normes comptables* ». Sur certains secteurs la concurrence est très virulente, dans ces conditions le benchmark se fait hors secteur. Ainsi Info 6 explique : « *on fait de la veille sur des sociétés de taille comparable à la notre, un petit peu dans le même secteur de taille que le notre. On fait des benchmark régulièrement. On a beaucoup de rapports annuels et de documents de référence, on regarde. On les a encore regardés récemment sur la présentation du compte de résultat, on voudrait la changer, et on cherche un peu ce qui se fait et ce qui ne se fait pas, les tendances de place aujourd'hui* ». D'ailleurs, 56% des répondants affirment avoir pris contact avec les entreprises du secteur lors de la première adoption des normes IFRS. Si la veille stratégique était très étudiée, on parle moins souvent de la veille comptable. Or, c'est une discipline devenue clé au sein des groupes. Ainsi, 78% des répondants au questionnaire pratiquent la veille comptable. Cette stratégie de veille est implicitement officialisée par le poste de responsable normes et procédures. Selon Info1, le responsable norme fait au quotidien beaucoup de veille normative. Quant à Info2 et Info4, informants occupant ce poste, ils affirment tous deux qu'une grande part de leur travail consiste à de la veille réglementaire. Même si le groupe ne dispose pas d'un responsable normes à proprement parlé, la veille peut être effectuée par le responsable de la consolidation. Selon Info5, un système comptable n'est efficace et performant que s'il anticipe la réglementation et pour cela, la veille comptable est essentielle. Ainsi selon lui « *ce qui fait que le sérieux d'un groupe, c'est l'existence d'une veille technologique c'est-à-dire un département ou un responsable des procédures IFRS et US GAAP. C'est-à-dire une personne qui s'occupe que de ça* ». Info4 estime que le benchmark comptable est particulièrement utile lorsque le groupe est face à une option comptable. Ainsi il affirme « *quand on se trouve face à un problème qu'on découvre, qu'on ne connaît pas, on aime bien savoir comment les autres professionnels réagissent, donc c'est vrai qu'on s'est renseigné pour savoir si d'autres avaient le problème, s'ils avaient déjà réfléchi dessus, et comment ils le traitaient* ».

Dans ces conditions, on peut penser qu'avant de prendre une décision comptable, les membres des équipes IFRS ont largement sondé la profession pour estimer quelles étaient les options majoritairement retenues par les autres firmes et/ou préférées par les commissaires aux comptes. On peut alors supposer que l'homogénéité constatée au sein des choix comptables lors de la transition aux IFRS a été influencée par les divers échanges lors des réunions de préparation à la transition. *« Nous sommes un peu moutonniers mais bon dans le contexte c'est difficile de faire autrement. Si en faisant du benchmark on s'aperçoit qu'il y a 98% des groupes qui ont ce problème réagissent de la même façon, on se sent pas très à l'aise d'avoir une approche différente »* Info4. Face à une problématique nouvelle *« le seul moyen c'est d'en parler aux copains et puis de voir avec les auditeurs comment ils sentent un peu les choses »* Info2. Le passage aux normes comptables internationales a constitué un véritable bouleversement de la pratique comptable des entreprises, ce qui a suscité une effervescence particulière de la communauté comptable au sein de toutes les instances professionnelles. Selon Info1 *« quand il y a une décision à prendre on regarde ce que font les autres »*.

## CONCLUSION

L'apport principal de l'article est la mise en évidence les influences subies par les groupes français lors du processus de prise de décision en IFRS. Par ailleurs grâce aux méthodes de collecte des données mises en place, nous pouvons cerner les difficultés rencontrées par les professionnels et approfondir le questionnement sur les choix comptables en période de changement. Enfin, les théories conventionnaliste et néo-institutionnelle, nous permettent d'appréhender les déterminants des choix de transition sous les angles des conventions régissant la pratique comptable, les comportements mis en place pour répondre à l'incertitude et les différentes pressions subies par les groupes. Ces deux approches amène une vision globale du phénomène.

La principale limite de ce travail reste la taille de l'échantillon. En effet, nous réfléchissons à partir d'une trentaine de questionnaires et de neuf récits de première adoption. Pour avoir une portée généralisable, l'échantillon actuel ne suffit pas, nous ne pouvons donc que proposer des voies d'explication du phénomène étudié. Cependant, les pistes de réflexion ouvertes dans cette contribution méritent d'être poursuivies.

## BIBLIOGRAPHIE

- AMBLARD, M. (2002), *Comptabilité et conventions*, L'Harmattan.
- AMBLARD, M. (2003), Conventions et modélisation comptable in AMBLARD, *Conventions et management*. De Boeck, p.61-87.
- AMBLARD, M. (2004). "Conventions et comptabilité: vers une approche sociologique du modèle." *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. Numéro thématique, p.47-67.
- AMF (2003), Recommandations pratiques concernant l'information à fournir pendant la période de transition 2003-2005.
- BARBU (2006a), L'application des normes IAS/IFRS par les entreprises françaises cotées: une décision sous influence institutionnelle, AFC, Tunis.
- BARBU, E. (2006b), Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale: une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité, Thèse en Sciences de Gestion, Université d'Orléans.
- BEAU, C. (2005), Décision comptable et jeux d'acteurs, Thèse en Sciences de Gestion, Université du Sud Toulon-VAR.
- BERTONI, M. et DEROSA, B. (2005), Comprehensive income, fair value and conservatism: a conceptual framework for reporting financial performance, 5th International conference on european integrations, competition and cooperation, Lovran.
- BIDAULT, F. et JARRILLO, C. (1995), La confiance dans les transactions économiques in BIDAULT, *Confiance, entreprise et société*. ESKA.
- CARPENTER, V. et FERROZ, E. (2001). "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles." *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 26, n°7-8, p.565-596.
- CAUVIN, E., DECOCK-GOOD, C. et BESCOS, P.-L. (2006). "La perception des entreprises françaises en matière de diffusion d'informations non financières: une enquête par questionnaire." *Comptabilité contrôle audit*, Vol. 12, n°2, p.117-142.
- CAZAVAN-JENY, A. et JEANJEAN, T. (2007), Accounting choices under IFRS 1: analysis and déterminants, Third annual workshop of the European Financial Reporting Research Group, ESSEC, Paris.
- CNCC (2005), Communication financière durant la période de transition vers les normes IFRS.
- CORMIER, D., DEMARIA, S. et TELLER, R. (2007), First time adoption of IFRS, management incentives and stock market assessment: some french evidence, Cahier de recherche 2007-05, ESG-UQUAM.
- COUPER, M., TRAUGOTT, M. et LAMIAS, M. (2001). "Web survey design and administration." *Public opinion quarterly*, Vol. 65, n°2, p.230-253.
- DEMARIA, S. et DUFOUR, D. (2007), Choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS, 28ème congrès de l'AFC, Poitiers.
- DIMAGGIO, P. et POWELL, W. (1983). "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields." *American sociological review*, Vol. 48, n°2, p.147-160.
- DIMAGGIO, P. et POWELL, W. (1997). "Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations (Traduction de l'introduction de l'ouvrage de 1991)." *Politix*, Vol. 10, n°40, p.113-154.
- ERNST & YOUNG (2005a), How fair is fair value? IFRS stakeholders series.
- ERNST & YOUNG (2005b), *Passage aux ifrs: les pratiques des grands groupes européens*, CPC Meylan.
- ERNST & YOUNG (2006a), *Communication financière 2006: première application des IFRS, les pratiques des grands groupes européens*, CPC.

ERNST & YOUNG (2006b), Observations on the implementation of IFRS.

FAVEREAU, O. (1989). "Marchés internes, marchés externes." *Revue économique*, Vol., n°2, p.273-328.

FLIGSTEIN, N. (2001). "Social skill and the theory of fields." *Sociological theory*, Vol. 19, p.105-125.

GANASSALI, S. et MOSCAROLA, J. (2004). "Protocoles d'enquêtes et efficacité des sondages par internet." *Décisions marketing*, Vol. 33, n°Janvier-mars.

GOMEZ, P.-Y. (1996), *Le gouvernement d'entreprise: modèles économiques de l'entreprise et pratique de gestion*, InterEditions.

GOMEZ, P.-Y. (1997), Economie des conventions et sciences de gestion in, *Encyclopédie de gestion*, p.1059-1072.

HANNAN, M. et FREEMAN, J. (1977). "The population ecology of organizations." *American journal of sociology*, Vol. 82, n°5, p.929-964.

HEEM, G. (2000), Le contrôle interne du risque de crédit bancaire, Thèse en Sciences de Gestion, UNSA.

ISAAC, H. (2003), Paradoxes et conventions in PERRET, V. et JOSSERAND, E., *Paradoxes et organisation*. Ellipses, p.147-163.

JERMAKOWICZ, E. et GORNIK-TOMASZEWSKI, S. (2006). "Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies." *Journal of international accounting, auditing, and taxation*, Vol. 15, p.170-196.

KAPLOWITZ, M., HADLOCK, T. et LEVINE, R. (2004). "A comparison of web and mail survey response rate." *Public opinion quarterly*, Vol. 68, n°1, p.94-101.

KEYNES, J. M. (1936 (1969)), *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*.

KPMG-CARTESIS (2005), Observatoire IFRS.

MANFREDA, K., VEHOVAR, V. et BATAGELI, Z. (2001), Web versus mail questionnaire for an institutional survey, The challenge of the internet, Latimer.

MARCHAL, S., BOUKARI, M. et CAYSSIAL, J. L. (2007). "L'impact des normes IFRS sur les données comptables des groupes français cotés." *Bulletin de la banque de France*, Vol. 163, p.27-43.

MEYER, J. (1986). "Social environments and organizational accounting." *Accounting, organizations and society*, Vol. 11, n°4/5, p.345-356.

MEYER, J. et ROWAN, B. (1977). "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony." *The american journal of sociology*, Vol. 83, n°2, p.340-363.

MEZIAS, S. (1990). "An institutional model of organizational practice: financial reporting at the fortune 200." *Administrative science quarterly*, Vol. 15, n°1990, p.431-457.

Observatoire de la communication financière (2006), Impacts du passage aux normes IFRS: opinion et attentes des émetteurs et professionnels des marchés financiers.

Ordre des experts comptables (2005), Quels impacts pour les entreprises françaises et quelles modalités de mise en œuvre?

ORLEAN, A. (1989). "Pour une approche cognitive des conventions économiques." *Revue économique*, Vol. n°2, n°mars, p. 241-272.

PESQUEUX, Y. (2007), *Gouvernance et privatisation*.

Rencontres internationales Institut Europlace Finance (2003). "Fair value et normes comptables: la recherche peut elle éclairer le débat?" Vol.

SALAI, R. (1989). "L'analyse économique des conventions du travail." *Revue économique*, Vol. n°2, n°mars, p.199-240.

TOURON, P. (2002), Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, Etudes de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France, Congrès de l'AFC, Toulouse.

ZECRI, J.-L. (2000), Performance de la budgetisation: une interprétation par la théorie des conventions, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Toulon Var.